



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Mfaa-6

Processo nº : 13819.001855/00-21
Recurso nº : 134.231
Matéria : IRPJ - EXS.: 2000 E 2001
Recorrente : CONCESSIONÁRIA ECOVIAS DOS IMIGRANTES S.A.
Recorrida : 2ª TURMA/DRJ-CAMPINAS/SP
Sessão de : 14 DE MAIO DE 2003
Acórdão nº : 107-07.140

I.R.P.J. Exs. 2000/2001 - AÇÃO FISCAL - MATÉRIA SOB CONSULTA - MULTA ISOLADA - Em tendo o contribuinte apresentado as DCTFs informando os valores devidos, antes de efetuar os pagamento, configurou-se a denuncia espontânea (CTN art. 138), conseqüentemente indevida a exigência da penalidade prevista no artigo 44, § 1º, inciso II, da Lei nº 9.430.

Recurso provido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso voluntário interposto por CONCESSIONÁRIA ECOVIAS DOS IMIGRANTES S.A.

ACORDAM os Membros da Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. O Conselheiro Neicyr de Almeida, fará a declaração de voto.

JOSÉ CLÓVIS ALVES.
PRESIDENTE

EDWAL GONÇALVES DOS SANTOS
RELATOR

FORMALIZADO EM: 23 JUN 2003

Processo nº : 13819.001855/0021
Acórdão nº : 107-07.140

Participaram, ainda do presente julgamento, os conselheiros, LUIZ MARTINS VALERO, NATANAEL MARTINS, FRANCISCO DE SALES RIBEIRO DE QUEIROZ, OCTÁVIO CAMPOS FISCHER, CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES e RONALDO CAMPOS E SILVA (PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL).



Processo nº : 13819.001855/0021
Acórdão nº : 107-07.140

Recurso nº : 134.231
Recorrente : CONCESSIONÁRIA ECOVIAS DOS IMIGRANTES S.A

RELATÓRIO

A empresa autuada recorre a este Colegiado através da petição de fls. 178-188, protocolada em 17/01/03, contra o Acórdão nº 2.433, proferido pela 2ª Turma da DRJ/CPS (SP), do qual a recorrente teve ciência em 19/12/02.

O Acórdão recorrido manteve integralmente o lançamento que exige multa isolada de 75% (setenta e cinco por cento) sobre valores pagos a destempo a título de Imposto de Renda Pessoa Jurídica.

GARANTIA DE INSTÂNCIA – ARROLAMENTO DE BENS

Após ser cientificado do acórdão de primeira instância, o contribuinte impetrou mandado de segurança, o qual foi autuado sob nº 2003.61.14.000317-6 perante a Seção Judiciária de São Paulo em São Bernardo do Campo, visando o processamento deste recurso independentemente do arrolamento de bens ou do depósito de 30% (trinta por cento) do valor da exigência.

A medida liminar foi deferida, conforme cópia do despacho juntada aos autos às fls. 220-221.

Sendo assim, a Unidade Preparadora propôs o encaminhamento do feito a este Colegiado (fls. 223 e 223-v).

ILÍCITO DESCrito NO AUTO DE INFRAÇÃO (fls. 137-144)



Processo nº : 13819.001855/0021
Acórdão nº : 107-07.140

"Pelo mandado de segurança acima referido o contribuinte pretendia a concessão de medida liminar que o resguardasse para efetuar os recolhimentos do IRPJ, CSLL, PIS Faturamento e COFINS, fora do prazo regulamentar, sem a inclusão da multa moratória; expedição de ofício à autoridade impetrada, a fim de que esta se abstivesse de praticar quaisquer atos fiscalizatórios no sentido de cobrar da impetrante o recolhimento da multa moratória; e notificação à autoridade, para que, ciente de sua denúncia espontânea, prestasse as informações cabíveis. Por fim, pediu a concessão de segurança definitiva, confirmando a medida liminar anteriormente concedida, afastando a exigibilidade da multa prevista no artigo 59 da Lei nº 8.383/91, face ao disposto no artigo 138 do Código Tributário Nacional, por se tratar de denúncia espontânea por ele procedida (fls. 35 a 50).

(...)

Em sentença datada de 19/07/2000, o Mandado de Segurança foi julgado favorável ao contribuinte, concedendo-lhe segurança para que fosse excluído os valores relativos à multa de mora e aos juros incidentes sobre esta, nos recolhimentos dos tributos realizados pelo impetrante, consoante as guias DARFs trazidas aos autos, restando afastada a multa prevista no artigo 59, da Lei 8383/91, face o disposto no artigo 138, do CTN (fls. 99 a 101).

(...)

A matéria questionada na ação acima referida prende-se à incidência da multa moratória incidente sobre recolhimentos efetuados após o vencimento. Os recolhimentos são aqueles apresentados pelo

contribuinte quando da impetração do Mandado de Segurança e referem-se aos seguintes tributos:

(...)

O atraso nos recolhimentos decorreu de consulta tributária formulada pelo contribuinte (fls. 116 a 134), ainda pendente de decisão administrativa conforme fl. 135, razão pela qual não foi instaurado procedimento fiscal em relação à espécie consultada (art. 48 do Decreto 70.235/72) com vistas a conferir o valor devido em cada período. A verificação prendeu-se tão somente à incidência da multa moratória sobre tais recolhimentos, ficando ressalvado o direito da Fazenda Nacional efetuar novas verificações em relação à matéria não analisada.

(...)

A multa de mora tem função compensatória, visando reparar os prejuízos causados aos cofres públicos em razão do atraso no pagamento da obrigação tributária, restabelecendo o equilíbrio rompido pelo inadimplemento. Difere, portanto, substancialmente da multa de ofício, aplicada como sanção à atividade do contribuinte em subtrair-se, dolosa ou culposamente, ao cumprimento da legislação tributária. Sendo, portanto, reparação do prejuízo do credor, a multa de mora é sempre devida, desde que se verifique o atraso, independentemente dos motivos deste, exceto o caso previsto no art. 63, § 2º da Lei 9.430/96, onde existe uma medida liminar em Mandado de Segurança a justificar o atraso no pagamento, situação esta que o contribuinte não se encontra.

Ressalte-se, ainda, que em função da diversidade de estruturação formal entre a multa por

infração (ou multa de ofício) e a multa de mora, tendo a primeira caráter penal e intimidativo e a segunda caráter indenizatório, a aplicação destas é também diferenciada: a multa por infração só pode ser aplicada após a tipificação da infração, seguida de procedimento constitutivo através de auto de infração ou notificação de lançamento; por outro lado, a multa de mora, estando prevista na legislação tributária, não depende de constituição, derivando automaticamente do inadimplemento. Classifica-se, portanto, a multa de mora como acessório da obrigação tributária, enquanto a multa por infração é independente e exige constituição.

Nos casos de recolhimentos após o vencimento do prazo previsto, mas sem o acréscimo de multa de mora, a Lei 9430/96 estabelece em seu art. 44, inc. I combinado com seu § 1º, inc II, que deverá ser exigida a multa de ofício isolada, no percentual de 75%.

Em face de tal determinação legal, iniciamos o procedimento fiscal em 13/07/2000 intimando o contribuinte a comprovar o recolhimento da multa moratória (fls. 03), não tendo o contribuinte apresentado tal comprovação.

A aplicação da multa de mora, entretanto, foi afastada pela decisão judicial proferida nos autos do Mandado de Segurança 2000.61.14.002184-0, conforme acima exposto, após iniciado o procedimento fiscal. Tal decisão, porém, encontra-se sujeita a reexame obrigatório, podendo ser alterada em instância superior, razão pela qual se faz necessário o lançamento dos valores devidos, com vistas a prevenir a decadência do direito à constituição do crédito

Processo nº : 13819.001855/0021
Acórdão nº : 107-07.140

tributário, conforme art. 142, caput e parágrafo único, do Código Tributário Nacional.

Assim, por meio do presente Auto de Infração, estamos constituindo o crédito tributário relativo à multa de ofício isolada incidente sobre o valor do principal de IRPJ recolhido nos DARFs anteriormente citados, com a exigibilidade suspensa em função da decisão proferida no Mandado de Segurança, conforme art. 151, inciso IV do Código Tributário Nacional.

(...)

001 – DEMAIS INFRAÇÕES SUJEITAS A MULTAS ISOLADAS

FALTA DE RECOLHIMENTO DA MULTA DE MORA (IRPJ)

Enquadramento Legal: Arts. 843, 950 e 957, parágrafo único, inciso II, do RIR/99.”

EMENTA DA DECISÃO RECORRIDA (fls. 162-167)

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JUÍDICA – IRPJ

DATA DO FATO GERADOR: 30/04/1999, 31/07/1999, 31/10/1999 E 31/01/2000

Ementa: AÇÃO JUDICIAL. LANÇAMENTO. A constituição do crédito tributário pelo lançamento é atividade administrativa vinculada e obrigatória, ainda que o contribuinte tenha proposto ação judicial.

MULTA. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE. INÍCIO DO PROCEDIMENTO. É cabível a exigência de multa de ofício nos casos em que a suspensão da exigibilidade

Processo nº : 13819.001855/0021
Acórdão nº : 107-07.140

do débito tenha ocorrido depois do início do procedimento de ofício a ele relativo.

MULTA ISOLADA. PAGAMENTO SEM MULTA DE MORA. *O pagamento de tributo vencido sem a inclusão da devida multa de mora enseja a aplicação da multa isolada, calculada sobre a totalidade do principal.*

PROCESSO ADMINISTRATIVO E JUDICIAL. RENÚNCIA. *A propositura de ação judicial, antes ou após o procedimento fiscal de lançamento, com o mesmo objeto, implica a renúncia ao litígio administrativo e impede a apreciação das razões de mérito pela autoridade administrativa a quem caberia o julgamento.*

Lançamento Procedente."

FUNDAMENTAÇÃO DO ACÓRDÃO RECORRIDO

A relatora da decisão colegiada de primeira instância entendeu pela improcedência da impugnação apresentada pela contribuinte e fundamentou seu posicionamento nas razões de decidir do acórdão nº 2.371, proferido pela Quinta Turma da DRJ/CPS (SP), em caso idêntico ao presente.

Os argumentos utilizados no acórdão recorrido podem ser assim sintetizados:

"Não tem fundamento o argumento da autuada quanto a estar a matéria sub judice, pois a formalização do crédito tributário pelo lançamento de ofício, consoante o artigo 142 do CTN, é decorrente do caráter vinculado e obrigatório do ato administrativo, não podendo a fiscalização, sob pena de responsabilidade funcional, eximir-se de efetuá-lo, ainda que esteja suspensa a exigibilidade do crédito tributário. Sobre o

Processo nº : 13819.001855/0021
Acórdão nº : 107-07.140

assunto, no sentido de ilustrar tal posicionamento, podemos citar trecho do voto do Exmo. Sr. Juiz Relator Ari Pargendler, em decisão proferida pelo Egrégio Tribunal Federal da 4ª Região, em sede de Agravo de Instrumento – Processo nº 91.04.03398-1:

(...)

Pela análise dos autos, verifica-se que o procedimento fiscal teve início em 13/07/2000 (fls. 1 e 3) e, por outro lado, a contribuinte, que não tem liminar, teve a segurança concedida apenas em 19/07/2000 (fl. 101). Dessa forma, ao contrário do que alega a impugnante, não cabe no caso em tela o art. 63 da Lei nº 9.430, de 1996, pois, como dispõe o § 1º desse dispositivo, ele somente se aplica 'aos casos em que a suspensão da exigibilidade do débito tenha ocorrido antes do início de qualquer procedimento de ofício a ele relativo'.

No que tange à alegação de que o auditor fiscal deveria ter lançado não a multa de ofício mas a multa de mora, igualmente se revela improcedente a argumentação da autuada, pois existe expressa determinação legal em contrário. De fato, o procedimento fiscal pautou-se pela legislação vigente, cumprindo o disposto no inciso II do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996:

(...)

Por fim, a impugnante alega que se deveria apreciar o mérito da questão, ou seja, o cabimento ou não de multa de mora no recolhimento efetuado fora do prazo. Contudo, como esse é o objeto do mandado de segurança e tendo em conta a supremacia hierárquica da esfera judicial, torna-se prejudicado tal apelo, posto

que, a teor do § 2º, art. 1º do Decreto-Lei nº 1.737, de 1979, e do parágrafo único do art. 38 da Lei nº 6.830, de 1980, a propositura de ação judicial por parte da contribuinte importa em renúncia ou desistência da via administrativa. Esse entendimento também está contido no Ato Declaratório Normativo nº 3, de 14 de fevereiro de 1996, da Cosit, que assim dispõe:

(...)

Dianete do exposto, VOTO pela procedência do auto de infração.”

SÍNTESE DO APELO APRESENTADO PELO CONTRIBUINTE

Em seu recurso de fls. 178-188, protocolado tempestivamente, a empresa autuada traz à apreciação desta Câmara os seguintes argumentos:

- a) Afirma, inicialmente, que se aplica ao caso em tela a regra do artigo 63 da Lei nº 9.430/96 para afastar a incidência da multa punitiva, pois o lançamento consubstanciado no auto de infração ora combatido foi lavrado em setembro de 2000, enquanto a sentença judicial que suspendeu a exigibilidade do crédito data de 19 de julho de 2000;
- b) Aduz que a mera intimação para comprovação dos recolhimentos não se traduz em início de procedimento administrativo de ofício, o que só ocorre quando da formalização da autuação;
- c) Defende que a decisão judicial proferida no mandado de segurança tem efeitos *ex tunc*, ou seja, os efeitos retroagem à data da propositura da ação (maio de 2000), que é anterior à data da intimação para comprovação do pagamento da multa moratória;
- d) Apregoa que não pode ser aplicada a multa de 75% (setenta e cinco por cento) à sua conduta, pois agiu de forma zelosa e diligente, formulando consulta formal junto à Receita Federal sobre questão que entende controversa e impetrando mandado de segurança perante o Poder Judiciário para resguardar seus direitos;

Processo nº : 13819.001855/0021

Acórdão nº : 107-07.140

- e) Diz que não agiu com dolo e, obviamente, não tinha o intuito de sonegar;
- f) Traz acórdãos proferidos pelo Conselho no sentido da impossibilidade de exigência de multa em casos semelhantes a esta lide;
- g) Defende que a discussão cabível está relacionada não com a incidência de multa de ofício, mas com a possibilidade ou não de aplicação de multa moratória, cujo crédito tributário está suspenso, nos termos do artigo 151, inciso IV, do CTN;
- h) Entende que é plenamente possível a discussão do mérito da exigência na esfera administrativa, pois o auto de infração é posterior à propositura da ação judicial;
- i) Cita acórdãos do Conselho de Contribuintes nesse sentido;
- j) Assim, reitera a argumentação que desenvolveu na impugnação apresentada sobre o mérito da demanda;
- k) Com base nesses elementos, requer a procedência do recurso.

Estão anexados ao recurso os devidos instrumentos de representação, a intimação do acórdão de primeira instância, cópia do acórdão recorrido, cópia do mandado de segurança no qual a empresa foi exonerada do depósito recursal ou do arrolamento de bens e, ainda, o despacho que deferiu a liminar pleiteada.



É o relatório



Processo nº : 13819.001855/0021
Acórdão nº : 107-07.140

V O T O

Conselheiro EDWAL GONÇALVES DOS SANTOS, Relator

O recurso preenche os pressupostos legais de admissibilidade, dele conheço.

O IRPJ devido e efetivamente pago refere-se aos períodos de apuração encerrados em 31/03/99, 30/06/99, 30/09/99 e 31/12/99 (DARFs às fls. 112 e 113).

A empresa protocolou Consulta na Receita Federal em 27 de julho de 1999 (fls. 117).

As fls. 51-52, consta despacho proferido pelo Poder Judiciário **no qual está expresso que a empresa apresentou as DCTFs informando os valores devidos, antes de efetuar os pagamentos, portanto restou configurada a denuncia espontânea.**

Referidos pagamentos foram feitos em 27/04/00 (fls. 112 e 113).

A sentença judicial cuja cópia se encontra às fls. 99-101, determinou a exclusão da multa de mora nos recolhimentos realizados pela empresa.

A fiscalização, então, está exigindo multa de ofício.

Com relação aos períodos de apuração encerrados em 30/09/99 e 31/12/99, a caracterização da denúncia espontânea, prevista no artigo 138 do CTN, é evidente, pois a empresa pagou o imposto devido, cuja exigência é objeto da Consulta, antes mesmo da Receita Federal proferir decisão quanto à questão formulada pela contribuinte.



Processo nº : 13819.001855/0021
Acórdão nº : 107-07.140

Aplica-se ao caso o artigo 48 do Decreto nº 70.235/72, sendo a conduta da recorrente espontânea.

É preciso ressaltar que se a fiscalização lavrou o auto de infração ora combatido exigindo multa de ofício, pois a multa de mora está com a exigibilidade suspensa, nos termos do artigo 151, inciso IV, do CTN, parece ser cognoscível o mérito deste recurso.

Além disso, o auto de infração é posterior à data da impetração do mandado de segurança.

Nesta ordem de juízos, encaminho meu voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário.

É como voto.

Sala das Sessões - DF, em 14 de maio de 2003

EDWAL GONÇALVES DOS SANTOS

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro NEICYR DE ALMEIDA

Na sessão de 13 de maio de 2003, desta egrégia Câmara, ocasião em que fora julgada a procedência integral das razões recursais, tive a oportunidade de acompanhar os fundamentos e conclusões desfiados pelo ilustre relator, Dr. Edwal Gonçalves dos Santos. Entretanto, por estar convencido que o voto condutor deveria ser mais abrangente, colaciono voto por mim proferido, em dezembro de 2000 (Recurso nº 122.360), quando ainda membro da egrégia Terceira Câmara desse Conselho.

Primariamente mister se faz superar uma inicial proeminente para encaminhamento e desfecho da questão posta e diligentemente apreciada pela autoridade monocrática.

É indubioso que a multa denominada de mora como a motivada por lançamento de ofício tenha caráter sancionatório.

O insigne tributarista Luiz Emygdio F. da Fonseca assinala que a multa "jamais terá uma função compensatória."

Ensina-nos, por outro lado o preeminente tributarista Sacha Calmon Navarro Coelho, in Comentários ao Código Tributário Nacional – 2ª Edição – Editora Forense: "A multa tem como pressuposto a prática de um ilícito (descumprimento de dever legal, estatutário ou contratual). A indenização possui como pressuposto um dano causado ao patrimônio alheio, com ou sem culpa (como nos casos de responsabilidade civil objetiva informada pela teoria do risco). A função da multa é sancionar o descumprimento das obrigações, deveres jurídicos."

Não menos diversa, no que é pertinente, a posição do respeitado ex-conselheiro da oitava Câmara deste Colegiado, Dr. José Antonio Minatel, que assim se

posicionou acerca da temática: "A lei que pune a impontualidade do devedor de obrigação tributária com a cominação de multa de mora, mesmo que graduada em função do atraso, não tem em mira a recomposição do patrimônio do credor pelo tempo transcorrido após o vencimento, mas, sim, tem como objetivo fixar penalidade suficiente para intimidar a mora do devedor, utilizando-se de instrumento que permite agravar o valor global da obrigação, se liquidada após o vencimento." (Denúncia Espontânea e Multa de Mora nos Julgamentos Administrativos – Revista Dialética, n.º 33, p. 87).

Em defesa da tese que aqui se põe, trago, à colação, os seguintes Acórdãos:

ORIGEM:

TRIBUNAL: STJ DESPACHO RIP:00023814 DECISÃO: 05-02-1996

Tribunal = STJ

REGIÃO: 00

RECURSO ESPECIAL

DATA E FONTE DAS PUBLICAÇÕES:

DJ - 04-03-96 PG:05394

RELATOR:

MIN:1104 - MINISTRO ARI PARGENDLER

INDEXAÇÃO:

Descabimento, multa fiscal moratória, débitos, (ICM), importação, café, hipótese, denuncia espontânea, apoio, código tributário nacional, jurisprudência, tribunais superiores.

EMENTA:

Tributário. ICM. denuncia espontânea. inexigibilidade da multa de mora. o código tributário nacional não distingue entre multa punitiva e multa simplesmente moratória; no respectivo sistema, a multa moratória constitui penalidade resultante de



infração legal, sendo inexigível no caso de denuncia espontânea, por força do artigo 138. recurso especial conhecido e provido.

"Toda vez que, pelo simples inadimplemento, e não mais com o caráter de indenização, se cobrar alguma coisa ao credor, este algo que se cobra a mais dele, e que não se capitulo estritamente como indenização, isso será uma pena..e as multas ditas moratórias.não se impõem para indenizar a mora do devedor, mas para apená-lo." STF – Ministro Moreira Alves. (Extraído do Livro Comentários ao Código Tributário Nacional – 2ª Edição – Editora Forense – p.335).

DENÚNCIA ESPONTÂNEA - ICM - MULTA DE MORA - INEXIGIBILIDADE

"Tributário. ICM. Denúncia espontânea. Inexigibilidade da multa de mora. O Código Tributário Nacional não distingue entre multa punitiva e multa simplesmente moratória; no respectivo sistema, a multa moratória constitui penalidade resultante de infração legal, sendo inexigível no caso de denúncia espontânea, por força do artigo 138. Recurso especial conhecido e provido." (Ac un da 2ª T do STJ – Resp 16.672-SP - Rel. Min. Ari Pargendler – j 05.02.96 - Recte.: Irmãos Ribeiro Exportação e Importação Ltda.; Recda.: Fazenda do Estado de São Paulo - DJU 1 04.03.96, p 5.394 - ementa oficial)

Do Relatório reproduzimos o seguinte trecho:

"Irmãos Ribeiro Exportação e Importação Ltda. deixou de recolher na época própria o ICM devido na exportação de café cru, e pretendeu fazê-lo antes de qualquer ação fiscal, mas a repartição fazendária só recebe o respectivo montante se acrescido da multa de mora de 20% (vinte por cento) do montante do tributo. Daí a presente ação de consignação em pagamento (fls. 03/13)."

Do voto do Relator destacamos:

"O Colendo Supremo Tribunal Federal, a partir do julgamento no Recurso Extraordinário n.º 79.625, Relator o Ministro Cordeiro Guerra, assentou, a propósito de sua exigibilidade nos processos de falência, que desde a edição do

Código Tributário Nacional já não se justifica a distinção entre multas fiscais punitivas e multas fiscais moratórias, uma vez que são sempre punitivas (RTJ n.º 80, p. 104/113).

ORIGEM:

TRIBUNAL: STJ ACORDÃO RIP: 00005514 DECISÃO: 02-09-1992

Tribunal = STJ
REGIÃO: 00

RECURSO ESPECIAL

DATA E FONTE DAS PUBLICAÇÕES:

DJ - 19-10-92 PG:18215

RELATOR:

MIN: 1097 - MINISTRO MILTON LUIZ PEREIRA

INDEXAÇÃO:

Descabimento, multa, impostos, pagamento, atraso, hipótese, contribuinte, pagamento espontâneo, inexistência, cobrança, anterioridade, procedimento administrativo.

Embargos de declaração, inexistência, obscuridade, dúvida, omissão, descabimento.

EMENTA:

Tributário. denuncia espontânea (art. 138, CTN). inexistência de procedimento administrativo. imposto recolhido fora do prazo.

Multa indevida. processual civil (art. 535, cpc).

1. Embargos declaratórios inadmissíveis incorrendo obscuridade, dúvida, contradição ou omissão (art. 535, CPC). só excepcionalmente pode ser adotada a solução infringente modificativa do julgado.



2. Descaracterizada a divergência com base na orientação do verbete 565 - STF;

3. Sem antecedente procedimento administrativo descabe a imposição da multa, mesmo pago o imposto após a denuncia espontânea (art. 138, CTN). Exigi-la, seria desconsiderar o voluntário saneamento da falta malferindo o fim inspirador da denuncia espontânea e animando o contribuinte a permanecer na indesejada via da impontualidade, comportamento prejudicial à arrecadação da receita tributária, principal objetivo da atividade fiscal.

4. recurso conhecido e provido (art. 105, III, "a", C.F.).

ORIGEM:

TRIBUNAL: STJ DESPACHO RIP: 00023814 DECISÃO: 05-02-1996

Tribunal = STJ

REGIÃO: 00

RECURSO ESPECIAL

DATA E FONTE DAS PUBLICAÇÕES:

DJ - 04-03-96 PG:05394

RELATOR:

MIN:1104 - MINISTRO ARI PARGENDLER

INDEXAÇÃO:

Descabimento, multa fiscal moratória, débitos, (ICM), importação, café, hipótese, denuncia espontânea, apoio, código tributário nacional, jurisprudência, tribunais superiores.

EMENTA:

Tributário. ICM. denuncia espontânea. inexigibilidade da multa de mora. o código tributário nacional não distingue entre multa punitiva e multa simplesmente moratória; no respectivo sistema, a multa moratória constitui penalidade resultante de infração legal, sendo inexigível no caso de denuncia espontânea, por força do artigo 138. Recurso especial conhecido e provido.

ORIGEM:

TRIBUNAL: STJ DESPACHO RIP: 00071046 DECISÃO: 14-03-1996

Tribunal = STJ

REGIÃO: 00

RECURSO ESPECIAL

DATA E FONTE DAS PUBLICAÇÕES:

DJ - 01-04-96 PG:09904

RELATOR:

MIN: 1093 - MINISTRO HELIO MOSIMANN

EMENTA:

Tributário. ICM. mercadoria importada. denuncia espontânea. multa indevida. artigo 138 do CTN.

A denuncia espontânea da infração, com o recolhimento do tributo e os acréscimos devidos, afasta a imposição da multa.

Nesta mesma direção, os seguintes Acórdãos: 2ª Turma do STJ – R. Especial n.º 147.927-RS. Relator Ministro Hélio Mosimann, em 16.04.98; 1ª Turma do STJ.; R. Especial n.º 138.669/RS. – Relator Ministro Humberto Gomes de Barros – 18.12.97; 2ª Turma do TRF da 4ª R. – AC. 96.04.45707-1/SC., Relator Juiz Jardim de Camargo, em 23.10.97; 6ª Turma do TRF da 3ª R. – Ag. 49.106-SP., Relatora Juíza Marli Ferreira, em 01.09.97; 6ª Turma do TRF da 3ª R. – MAS 89.03.04683-6 – Relatora Juíza Marli Ferreira, em 09.02.98; 2ª Turma do STJ – R. Especial 64.680-4/SP. Relator Min. Antônio de Pádua Ribeiro, em 19.05.97; 1ª Turma do STJ – R. Especial 117.031/SC. – Relator Min. José Delgado, em 18.08.97; 2ª Turma do STJ – R. Especial 16.672 – SP., Rel. Min. Ari Pardengler, em 05.02.96; RE 106.068/SP., Relator Min. Rafael Mayer, RTJ n.º 115, p. 452; RTJ n.º 80, p. 104/113 – Min. Cordeiro Guerra do STF; 2ª Turma do TRF da 4ª R. – MAS 96.04.28447-9/RS – Relatora Juíza Tania Escobar, em 27.02.97; 1ª Turma do STJ – R. Especial 117.029/SC. – Relator Ministro Demócrito Reinaldo, em 18.08.97; 3ª Turma do TRF – 1ª Região – DJU 2, de 14.11.97, p. 97172; 1ª Turma do TRF – 4ª Região – DJU, 2, de 26.11.97, p. 102205; Súmula n.º 208 do extinto TFR; 6ª Turma do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, DJU 2, de

03.12.97, p. 104903; 3ª Turma do TRF – 5ª Região, DJU 2, de 26.12.97, p. 112956; 2ª Turma do TRF – 4ª Região, DJU 2, de 24.12.97, p. 112585; 6ª Turma do TRF – 3ª Região, DJU 2, de 20.05.98, p. 468; R. Especial 169.877/SP. – 2ª Turma do STJ, DJU 1, de 24.08.98, p. 64; R. Especial n.º 168.868/RJ., 1ª Turma do STJ, DJU de 24.08.98; R. Especial 72.705/SP., 1ª Turma do STJ, DJU 1, de 10.08.98; STJ, Relator Ministro Hélio Mosimann, Despacho RIP: 0071046, DJ. 01-04-96, PG. 09904; STJ., Despacho RIP: 00019119, de 03.08.94, DJ. 22.08.94, p. 21214, Relator Ministro Humberto Gomes de Barros; STJ – Despacho RIP: 00023743, de 09.11.94. DJ. 28.11.94, p. 32604, Relator Ministro José de Jesus Filho; STJ, Despacho RIP: 00026272, de 22.03.95. Relator Ministro Demócrito Reinaldo, DJ. 17.04.95, p. 09561 etc;

Mais recentemente, ED REsp. N.º 169877/SP., DJ. de 13.10.1998 – Segunda Turma- Relator Min. Ari Pargendler e REsp. n.º 201921/SP, DJ. de 01.07.1999 – Primeira Turma – Relator Min. José Delgado.

Importa colacionar a ementa da lavra do ilustre Min. Ari Pargendler:

TRIBUTÁRIO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA – TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. O preenchimento da GIA não exclui o benefício previsto no artigo 138 do Código Tributário Nacional; enquanto a Fazenda Pública não extrair da impontualidade os efeitos próprios, seja notificando o contribuinte a recolher o débito, seja inscrevendo esse débito em dívida ativa, o pagamento do tributo caracteriza a denúncia espontânea.

Perfilho-me às teses esposadas, acrescentando que a indenização como reparação ao patrimônio de terceiro há de se ancorar no paradigma da perda de oportunidade ou do custo de oportunidade. Vale dizer: o não-recebimento de um crédito, implica desistência de um projeto público de âmbito social e econômico, com repercussões nessas áreas às mais variadas e inquantificáveis.

Aceitar, como compensação, a taxa de 20%, em algumas situações reduzidas à metade, ou de 0,33% ao dia com limitações no arco superior (Lei n.º 9.430/96, art. 61 e §§), seria adotar como custo de oportunidade ao longo de vários exercícios sociais em que fora ela implementada, e nas diversas esferas tributantes de

governo, uma imutável e inabalável remuneração ao patrimônio não-realizado, a despeito de quaisquer cálculos que a confirmem ou que explicitem a sua proporcionalidade. Contrário senso, o não recebimento de um tributo, no vencimento, compromete a liquidez do "caixa" do governo, levando-o a financiar o seu deficit com recursos hauridos junto a terceiros. Nesse caso incorre em juros de mercado (interno ou externo) pela necessidade de captação de meios pecuniários alternativos junto a terceiros e que complementem e viabilizem as suas projeções orçamentárias. Dessarte, entendo que os juros moratórios teriam como escopo cumprir essa finalidade atribuída à multa denominada de moratória.

A Suprema Corte, sobre o assunto, não mais permite ilações de outras naturezas, ao assentar em sua Súmula n.º 562, o que se segue:

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL
Súmulas de Jurisprudência Predominante
STF Súmula n.º 565 Situação Vigente

"A multa fiscal moratória constitui pena administrativa, não se incluindo no crédito habilitado em falência.

Superado este preâmbulo, passemos à análise da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996:

Art. 43 – "Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente à multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente."

Art.44 – "Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

(...);

§ 1º - As multas de que trata este artigo serão exigidas:

I – (...);

II – isoladamente, quando o tributo ou contribuição houver sido pago após o vencimento do prazo previsto, mas sem o acréscimo de multa de mora;

(...);

V – isoladamente, no caso de tributo ou contribuição social lançado, que não houver sido pago ou recolhido.

Os dois artigos acima tratam, aparentemente, algo da mesma espécie. O art. 43 declara que o lançamento de ofício poderá ser praticado com a cominação de multa (sem qualificá-la) isolada ou conjuntamente (por inobservância do dever principal e acessório). Já o artigo seguinte, em seu § 1º, incisos II e V, declara - similar e expressamente -, a exigência da multa cognominada de ofício na literatura tributária. Extingue, até mesmo, o instituto da imputação de pagamento em caso de o tributo houver sido adimplido sem imposição da multa de mora, após o seu vencimento. Em consonância, aliás, com os melhores propósitos da técnica legislativa, mesmo porque, refugiria, ou melhor, agrediria aos mais elementares princípios da lógica jurídica - inclusive a do não-confisco impor multa sobre multa.

Parece-me que o poder executivo ao editar a Medida Provisória que se cristalizou na lei em comento, reconheceu, em seu artigo 43, a multa de mora como ente sancionatório e cabível também em procedimento de ofício. De outra forma, em sendo a multa, o gênero, e os jargões moratório e de ofício, espécies, inexistiria, como reforço de argumentos, a necessidade de se apartar os comandos legais acima colacionados, tratando-as (as respectivas multas), de forma segregada, baldados os colimados objetivos semelhantes.

Diz, ainda, o artigo 47: "A pessoa física ou jurídica submetida à ação fiscal por parte da Secretaria da Receita Federal poderá pagar, até o vigésimo dia subsequente à data de recebimento do termo de início de fiscalização, os tributos e contribuições já lançados ou declarados, de que for sujeito passivo como contribuinte ou responsável, com os acréscimos legais aplicáveis nos casos de procedimento espontâneo."

Ora, se o Decreto n.º 70.235/72, alterado pela Lei n.º 8.748/93, em seu artigo 7º, § 1º, não revogado, assenta que "O início do procedimento exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independentemente da intimação, a dos demais envolvidos nas infrações verificadas.", o recolhimento da multa de mora, no interstício de vinte dias, pontifica e clarifica a não-

distinção da multa punitiva da multa moratória, afastando, similarmente, na outra ponta, o conceito de ser indenizatória a sanção em comento.

Se confrontarmos a Lei n.º 9.430/96, artigo 47, parágrafo único e caput do artigo 138 do Código Tributário Nacional, concluir-se-á, ainda mais sem dúvidas, que a multa exigida, no interregno do prazo assentado pelo artigo da Lei n.º 9.430/96 convalida o entendimento aqui esposado. Salvo se, por absurdo, adotássemos a revogação, por lei ordinária, de norma complementar, assim recepcionado o Estatuto Tributário pelo artigo 146 do novo ordenamento jurídico constitucional de 1988.

A compatibilização da Lei n.º 9.430/96, artigo 47, do Decreto n.º 70.235/72, § 1º, e do artigo 138 do Estatuto Tributário e inciso II, alínea "c" do artigo 106 do C.T.N., só encontraria harmonia aplicativa se acolhêssemos, a partir da melhor exegese do artigo 138 da Lei n.º 5.172, de 25.10.1966, a seguinte interpretação: o conteúdo da Lei Complementar abarca as infrações cometidas pelo contribuinte e, de cuja ocorrência não tomou o fisco conhecimento prévio. É consabido que a denúncia espontânea, por determinação legal, abrange, similarmente, os tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal e levados o seu montante e a sua natureza ao conhecimento dessa Repartição por qualquer veículo expresso ou pela Declaração de Contribuições e Tributos Federais (DCTF) e, até o exercício financeiro de 1998 confluída iterativamente pela Declaração do Imposto de Renda Pessoa Jurídica – sem se falar nos correspondentes DARFs.

Uma e outra, no que são pertinentes, exercitam o mesmo desiderato: declarar, no prazo estabelecido, a qualificação e a quantificação do tributo apurado. Como corolário, infere-se que a denúncia espontânea, nos últimos casos antes citados tipifica-se, pois a denúncia da infração cristaliza-se pelo não-cumprimento da liquidação do débito na data legal determinada e, de cuja notícia da inadimplência não pode a repartição encarregada do tributo olvidar ou se esquivar.

A propósito, a jurisprudência remansosa deste Colegiado tem pontificado os seus acórdãos no sentido de afastar a imposição de penalidades

sancionatórias (de ofício) sobre tributos tempestivamente declarados (por homologação ou por declaração).

Ademais, poder-se-ia concluir, sem que se incorra em ofensa ao C.T.N., às prescrições do Processo Administrativo Fiscal e do sentido teleológico - sem receio de se incidir em teratologias -, contrário senso, mas em obediência sim, aos primados da harmonia legal que o artigo 47 da Lei n.º 9.430/96 enseja ao recomendar, "in fine", que a exigência, com os acréscimos legais aplicáveis aos casos de procedimento espontâneo, por certo não descarta, antes nos conduz a confirmar a implementação de ofício de tais imposições, consoante as regras impostas pelo C.T.N., condicionadas a que os débitos tenham sido lançados ou declarados;

Do que foi exposto, poder-se-á inferir que:

01 – se o tributo não-denunciado preteritamente à ação fiscal, ainda que lançado (não tendo sido declarado), não for pago ou recolhido no prazo de vinte dias de que trata a Lei n.º 9.430/96, sobre ele incidirão a multa de ofício mais gravosa como definida na legislação de regência e os respectivos juros de mora (art. 44 da Lei n.º 9.430/96);

01.1 – como corolário, a denúncia após o início do procedimento fiscal não tem o condão de afastar a exigência da multa de ofício de maior gradiente e os respectivos juros de mora, salvo se o tributo for pago/recolhido no interregno de vinte dias;

02 – o tributo lançado e não-denunciado previamente à ação fiscal, se não-pago ou recolhido no prazo de vinte dias, dele se exigirá, em procedimento de ofício, a multa (menos gravosa) e juros moratórios decorrentes da inadimplência;

03 - os tributos constantes da DCTF/DIRPJ ou os denunciados por outra forma, a teor do artigo 138 do CTN, vale dizer, antes do início da ação fiscal e não-pagos ou recolhidos no prazo de vinte dias serão inscritos em dívida ativa, sem exigência da ortodoxa multa de ofício, mas com incidência da multa de mora.

03.1 - *Como corolário, se pagos/recolhidos antes do início do procedimento fiscal ou no hiato temporal de vinte dias, sobre eles não incidirá a pré-falada multa moratória.*

Esquematicamente poder-se-ia assim representar a confluência dos diplomas legais aqui interpretados, ampliando-se as suas várias hipóteses:



Anos-calendário de 1996 e seguintes

TRIBUTO	PROCEDIMENTO FISCAL		RECOLHIMENTO/ AÇÃO FISCAL		INCIDÊNCIA/SITUAÇÃO DÉBITO			
	ANTES	APÓS	ANTES	NO PRAZO VINTE DIAS	M. OFÍCIO	M. MORA	ART. 138 CTN	DIV. ATIVA
Declarado	●			●			●	
Declarado	●							●
Declarado	●			●		●		
Não/declarado			●		●			
Não/declarado		●	●		●			
Declarado	●							
Lançado	●			●		●		
Não/declarado			●	●		●	*1	
Lançado	●							
Não/declarado			●				●	*1
Lançado	●							
Declarado	●							
Não/lançado		●	●				●	
Declarado	●							
Não/lançado		●				●		
Não/declarado			●					
Não/lançado		●						
Não/declarado			●					
Não/lançado		●						
Não/declarado			●					
Não/lançado		●	●				●	

*1 – Hipóteses vigentes até o ano-calendário de 1997.

Legendas:

● - OCORRÊNCIA DE EVENTOS

Obs.: 01 - Declarado ou denunciado, expressamente, por forma diversa.

02 - a partir do ano-calendário de 1998 somente o declarado.

Frise-se que, a partir da edição da Lei n.º 9.532, de 10.12.1997, art. 70, o benefício só aproveitará os débitos declarados, excluindo-se, deste modo, os tributos lançados.

Os que combatem a exegese do artigo 138 asseveram que os artigos 134, parágrafo único e 161 do C.T.N. ao estabelecerem, respectivamente, que "O disposto neste artigo só se aplica, em matéria de penalidades, às de caráter moratório" e que "O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição de penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia prevista nesta Lei ou em lei tributária" convalidam, à toda evidência, a expressa e única penalidade passível de imposição aos inadimplentes. "

Por outro lado, entremos, ainda que a norma do artigo 161 seja a de caráter geral reguladora da inadimplência, o artigo 138 define a exceção, arremata o tributarista Dr. Sacha Calmon Navarro Coelho na obra já citada. Portanto, os itens conclusos acima alinhados (01 / 02), de longe não ofendem as prescrições dos artigos do C.T.N. aqui confrontados, ou melhor, ajustam-se, estou crível, à tipicidade de ambos, à medida em que se submetem às penalidades adjetivas idênticas (de ofício, deve-se concluir).

A não-cominação de multa de mora no caso de operar-se o recolhimento antes da ação fiscal ou de qualquer outro procedimento administrativo que confira certeza e liquidez ao valor recolhido não é nova, pontificando-se precedentes em nosso ordenamento jurídico. Encontramo-la já na vigência do Decreto-lei n.º 1.598, de 26.12.1977, artigo 6º e seus §§ e melhor explicitados pelos Pareceres Normativos – CST n.ºs. 57, de 16.10.79 e 2, de 28.08.96:

Item 7, do PN-CST n.º 57/79: "O § 7º prescreve os acréscimos devidos na hipótese de postergação. O imposto postergado, indevidamente lançado em exercício posterior em virtude de inexatidão contábil quanto ao período-base de competência, enseja, ainda que já recolhido, a cobrança de juros de mora e correção monetária, calculados sobre seu montante e cobrados, se não espontaneamente pagos, mediante auto de infração ou notificação de lançamento;" (o grifo não consta do original).

Subitem 6.2, do PN-CST n.º 02/96: "O fato de o contribuinte ter procedido espontaneamente, em período-base posterior, ao pagamento dos valores do imposto ou da contribuição social postergados deve ser considerado no momento do lançamento de ofício, o qual, em relação às parcelas do imposto e da contribuição social que houverem sido



pagas, deve ser efetuado para exigir, exclusivamente, os acréscimos relativos a juros e multa, caso o contribuinte já não os tenha pagos." (O grifo é meu).

No primeiro caso, a multa moratória pela inadimplência não é exigida; no segundo caso, pela redação final, entendo tratar-se de lançamento de ofício dos consectários referentes a juros e multa de mora, principalmente pela asserção final (caso o contribuinte já não os tenha pagos). É improvável que se trate de multa de ofício imposta a si mesma pela contribuinte, máxime por ser esta iniciativa privativa e indelegável do Fisco.

Analogamente, na Lei 4.502, de 30.11.1964, artigo 76, inciso I, a seguir transcreto, "in verbis":

"Art. 76 – Não serão aplicadas as penalidades:

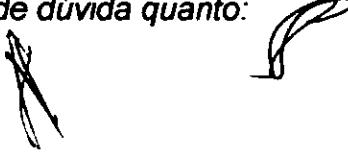
I – aos que, antes de qualquer procedimento fiscal, procurarem espontaneamente, a repartição fazendária competente, para denunciar a falta e sanar a irregularidade, ressalvados os casos previstos no artigo 81, nos incisos I e II do artigo 83 e nos incisos I, II e III do artigo 87."

Portanto, ao longo dos anos cristalizou-se um dualismo falacioso das multas, ou, no mínimo, timbrado de ricas contradições – desconexas definições, quando, por vezes exigem-nas em procedimento espontâneo; ora, em procedimento de ofício; até mesmo excluindo a sua aplicação em casos particularizados de inadimplência, como, aliás, se demonstrou.

Como envoltório e diante de algum excerto recalcitrante de perplexidade ao tema até aqui desenvolvido, afirma-se que tal mixórdia legal não pode levar o contribuinte à convivência com desencontros de definição e ciladas tributárias opostas, de plano, às prescrições que lhe conferem proteção e consubstanciadas no artigo 112 do Código Tributário Nacional – mais restritivamente na dicção do seu inciso IV:

"Art. 112: A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

(...);



IV – à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.”

Cumpre-me esclarecer, a par do exposto e paralelamente, por dever de ofício, que as empresas tributadas com base no lucro real, em acorde com o que aqui fora assentado, se, por um lado livra-se do pagamento ou recolhimento da multa moratória nos casos especificados, sublinhe-se que, por outro lado, como corolário, deverá adicionar ao seu lucro líquido para apuração do lucro real este mesmo valor, – nas hipóteses em que tais penalidades são devidas –, por lhe faltarem os requisitos conceituais que a caracterizam como de natureza compensatória, a teor do § 4º e caput do art. 16 do Decreto-lei n.º 1.598, de 26.12.1977, desenvolvidos no Parecer Normativo CST n.º 61, de 23.10.79 e convalidados pelo § 5º, artigo 7º da Lei n.º 8.541/92.

Por derradeiro, mister se faz acentuar que é da dicção do mesmo artigo 138 que haja denúncia espontânea da infração. Vale dizer: é imperativo para obtenção da prerrogativa ofertada pelo comando legal, que a Repartição encarregada da administração, cobrança, fiscalização e arrecadação dos tributos tenha pleno conhecimento do montante devido, de sua origem e natureza. Se o recolhimento cristalizou-se no curso do ano – base ou trimestre sem que fosse a recorrente obrigada, obviamente, ainda à apresentação da DIRPJ e da DCTF (por exemplo, no curso do quarto trimestre do ano fluente) o Documento de Arrecadação de Tributos Federais sobre os quais o ente tributante tem total controle, cumpre com fidelidade esse designio, ratificando-se o cumprimento espontâneo da contribuinte para que possa ver concedidos os benefícios pretendidos.

Não menos diferentes são os acórdãos a seguir transcritos:

DENÚNCIA ESPONTÂNEA - COFINS - PARCELAMENTO DA DÍVIDA - MULTA - CTN, ART. 138 – INEXIGIBILIDADE. “Tributário. COFINS. Denúncia espontânea.

Parcelamento da dívida. Multa. Art. 138 do CTN. Inexigibilidade. Na hipótese de denúncia espontânea, realizada formalmente, com o devido recolhimento do tributo, é inexigível a multa de mora incidente sobre o montante da dívida parcelada, por força do disposto no artigo 138 do CTN. Precedentes. Recurso provido, sem discrepância.” (Ac un da 1ª T do STJ – Resp 117.029/SC - Rel. Min. Demócrito Reinaldo – DJ 18.08.97 - Recte.: Bretzke Embalagens; Recda.: Fazenda Nacional - DJU 1 22.09.97, p 46.335 – ementa oficial). (O grifo não consta do original).

DENÚNCIA ESPONTÂNEA - PARCELAMENTO - NÃO-CONFIGURAÇÃO

Recurso Especial n.º 72.705 – São Paulo (95/0042774-5)

Ementa:

Execução Fiscal – Denúncia Espontânea – Pagamento – Confissão – Parcelamento – Súmula n.º 208 do TFR.

A responsabilidade só é excluída pela denúncia espontânea da infração quando acompanhada do pagamento integral do tributo devido e dos juros de mora ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo depender de apuração. A simples confissão da dívida, acompanhada do seu pedido de parcelamento, não configura denúncia espontânea. (O grifo não consta do original)

Recurso improvido.

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Exmos. Srs. Ministros da Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas a seguir, por unanimidade, negar provimento ao recurso. Votaram com o Relator os Exmos. Srs. Ministros Demócrito Reinaldo, Humberto Gomes de Barros, Milton Luiz Pereira e José Delgado.

*Brasília, 11 de maio de 1998 (data do julgamento).
(DJU 1 de 10.8.98, p. 13).*

ORIGEM:

TRIBUNAL:STJ DESPACHO RIP:00019119 DECISÃO: 03-08-1994

Tribunal = STJ

REGIÃO:00

RECURSO ESPECIAL

DATA E FONTE DAS PUBLICAÇÕES:

DJ - 22-08-94 PG:21214

RELATOR:

MIN:1096 - MINISTRO HUMBERTO GOMÉS DE BARROS

INDEXAÇÃO:

Descabimento, multa fiscal moratória, débitos, (ICM), importação, "draw back", mercadoria estrangeira, denuncia espontânea, atraso, recolhimento, acréscimo, juros de mora.

EMENTA:

Tributário - ICM - importação - regime draw back - mercadoria comercializada em território brasileiro - denuncia espontânea (CTN, art. 138) - multa moratória.

- se o contribuinte denuncia, espontaneamente, o fato de que comercializou no brasil, mercadoria importada em regime draw back, é de se lhe reconhecer o benefício outorgado pelo art. 138 CTN.
- contribuinte que denuncia espontaneamente, débito tributário em atraso e recolhe o montante devido, com juros de mora, fica exonerado de multa moratória (CTN art. 138).

Se tudo o mais aqui versado não tivesse qualquer fundamento, imperioso, entremos, tecer algumas conclusões, indagação e alavancar exercícios em busca da melhor inteligência dos difusos comandos legais que enfeixam a matéria:

a) os autos não noticiam se o débito à época recolhido sem a multa - dita moratória -, decorre de fatos geradores (que confluem para os tributos e contribuições provisionados) ao menos lançados, até o ano-calendário de 1997, nos livros contábeis da recorrente.

b) se, a partir do ano-calendário de 1998 o débito decorrente dos lançamentos contábeis foram ao menos declarados à Secretaria da Receita Federal, quer através da Declaração de Rendimentos de Ajuste da PJ., ou quer através da Declaração de Contribuições e Tributos Federais (DCTF)?

Infere-se, para as hipóteses retratadas em "a" e "b", estarmos frente à verba devidamente escriturada e declarada, salvo se admitirmos, meramente por uma condenável e injustificável presunção, tratar-se de algo defluente de lapso proposital perpetrado pela recorrente em sua escrituração contábil.

Assente, outrossim, tais premissas, importa colacionar, in verbis, o art. 1.º da Instrução Normativa SRF n.º 077, de 24 de julho de 1998 (concebida, portanto, há mais de um ano e meio após a edição da Lei n.º 9.430/96)

Art. 1º - Os saldos a pagar, relativos a tributos e contribuições, constantes das declarações de rendimentos das pessoas físicas e jurídicas e da declaração do ITR, quando não quitados nos prazos estabelecidos na legislação, e da DCTF, serão comunicados à Procuradoria da Fazenda Nacional para fins de inscrição como Dívida Ativa da União.

Não menos conclusa é a posição do ente tributante quando diante de situação similar ao albergar as contribuições sociais. A Coordenação-Geral do Sistema de Tributação em Nota MF/SRF/Cosit n.º 612, de 18 de novembro de 1999, assinala em seu item 3.1 que os débitos das contribuições que nomeia informados na DIRPJ constituem confissão de dívida apenas para a empresa que não tenha filial, tenha apenas uma filial ou que centralize o recolhimento na matriz.

Que não se alegue que os dois posicionamentos normativos antes mencionados cuidam apenas dos casos de inadimplência; prevalecente tal inferência, estar-se-ia diante de um inusitado e teratológico dualismo: para os que nada recolhem, ou recolhem de forma parcial, exige-se a multa dita moratória de 20% (vinte por cento) a ser imposta e cobrada pela Procuradoria Seccional da Fazenda Nacional após inscrição do débito em Dívida Ativa; para as prestações recolhidas, "integralmente", sem, entretanto, a contemplação da multa de mora, infunde-se a tradicional multa de ofício equivalente a 75% (setenta e cinco porcento) sobre a totalidade do tributo ou contribuições.

Dessarte, tratando-se de multa ou penalidade aplicada por inobservância de obrigações tributárias, afere-se o gravame, confrontando-se o valor imposto pelo ente político com a falta ou infração praticada pelo contribuinte ou responsável infrator. Assim, a graduação da multa deve ser lógica, momente em face da imperiosa e íntima correlação que deve existir entre infração e penalidade aplicável.

Dessa forma resta incontroversa, ainda que por outra vertente, a improcedência do lançamento de ofício aplicável à espécie, impondo-se para a confirmação do ato tributário aqui em debate, que o lançamento se opere após iniludível constatação (laborada pelo Fisco) de que o débito – objeto do recolhimento a destempo e sem multa de mora –, tenha sido denunciado através dos diversos meios acessórios de que se dispõe, à Administração Fiscal.

Para convalidação, pois, do desiderato contributivo e harmonização do dualismo a que se reportou, impõe-se para estes casos, à luz dos atos normativos coligidos nesta segunda vertente ora em debate, o instituto da imputação de pagamento a cargo, data venia, da Divisão/Seção/Serviço de Arrecadação da

*Autoridade Fiscal Executora, elegendo-se como destinatária desta resultante a douta Procuradoria da Fazenda Nacional. Aliás, também, conformado ao próprio *caput* do art. 44 da Lei n.º 9.430/96 ao prescrever, *in totum*:*

Art. 44 - Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição. O destaque não consta do original.

*Como corolário importa o seguinte exercício: imputado o recolhido impugnado emergirá deste uma diferença; a essa diferença aplicar-se-á o *caput* do art. da lei em comento, conclui-se sem qualquer ofensa à literalidade do texto legal e em perfeita consonância com a sistematização dos demais atos legais e normativos aqui colacionados.*

É como voto.

Brasília.- DF, em 15 de maio de 2003.

NEICYR DE ALMEIDA